

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo, correspondiente al Procedimiento de Determinación Tributaria y de Aplicación de Sanciones N° 00, instruido a la contribuyente **NN** con **RUC 00**, (en adelante **NN**) y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización Puntual N° 00, notificada el 22/05/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (**GGII**) dispuso la Fiscalización Puntual a **NN**, en cuanto a las obligaciones del IRACIS General correspondiente al ejercicio fiscal 2019, y del IRE General correspondiente al ejercicio fiscal 2020, de los rubros costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta fiscal. A dichos efectos, el Departamento de Registro y Control de Auditorías Externas (DRCAE) solicitó a la contribuyente que presente sus documentos contables, los cuales fueron presentados en su totalidad mediante los expedientes N° 00 y 00.

Las verificaciones se originaron con el Programa de Control de Ganancias, donde se realizó el análisis de las compras y su incidencia en la determinación de los costos de ventas/saldos en existencia de mercaderías, enfocado a los contribuyentes del sector comercial, observándose inconsistencias en las ganancias declaradas, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías.

En atención al Informe DGFT/DPO N° 00/2023, los auditores de la **GGII** realizaron el cruce de los datos obrantes en el Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**), los montos consignados en el reporte del Sistema de Recopilación Informativa Hechauka, juntamente con los documentos e informaciones presentadas por **NN**, teniendo como resultado inconsistencias con relación a las existencias de mercaderías y en los costos, ambos vinculados a las rentas netas fiscales del IRACIS y del IRE declaradas por la contribuyente.

En atención a lo expuesto en el párrafo anterior, los auditores de la **GGII** procedieron a realizar la determinación de las compras (gravadas y exentas), considerando las DD.JJ. determinativas, los registros de compras de Hechauka y las operaciones de ventas reportadas por los proveedores informantes, variable que, al ser aplicada en la ecuación contable de inventario (Costo de Venta = Existencia Inicial + Compras - Existencia Final), se observa que los costos de ventas y los saldos de existencias no concuerdan con la DD.JJ. Determinativas y Estados Financieros.

Ante estas circunstancias, los auditores de la **GGII** consideraron que **NN** ha obtenido un beneficio indebido, causando un perjuicio al Fisco al declarar compras, costos de ventas, saldos de inventarios e ingresos que no son reales o inconsistentes, correspondientes a los ejercicios fiscales 2019 y 2020, suministrando datos falsos y haciendo valer ante la Administración formas manifiestamente inadecuadas a la realidad de los hechos gravados, en infracción al Art. 13 de la Ley N° 125/1991 (en adelante la Ley), Arts. 63 y 34 del Anexo al Decreto N° 6359/2005, el Art. 9 de la Ley N° 6380/2019, los Arts. 17 y 71 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, por lo que recomendaron calificar su conducta de conformidad con lo previsto en el Art. 172 de la Ley y los Nums. 3) y 5) del Art. 173 de la misma norma legal, con relación al porcentaje de la multa recomendó aplicar lo dispuesto en el Art. 175 de la Ley, según el siguiente detalle:

Obligación	Ejercicio Fiscal	Monto Gravado	Impuesto	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2019	443.197.508	44.319.751	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY.
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	583.541.158	58.354.116	
TOTALES		1.026.738.666	102.673.867	

A fin de precautelar las Garantías Constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, mediante la Resolución de Instrucción de Sumario N° 00, el Departamento de Sumarios y Recursos 1 (en adelante **DSR1**), dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a **NN**, siendo notificada de la misma el 01/11/2023, conforme a lo establecido en los Arts. 212 y 225 de la Ley, que prevén los procedimientos para la Determinación Tributaria y para la Aplicación de Sanciones, en concordancia con lo dispuesto en la RG N° 114/2017, por la cual se precisan aspectos relacionados con los procedimientos de Sumario Administrativo y de Recursos de Reconsideración.

La sumariada solicitó prórroga para presentar su escrito -la cual fue concedida- una vez presentado su descargo, el **DSR1** procedió a la apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 del 27/11/2023, considerando que la contribuyente solicitó las hojas de trabajo y el método utilizado para determinar la rentabilidad, esta dependencia procedió a realizar la entrega de los mismos en un pen drive, así también se le concedió la prórroga del Periodo Probatorio mediante Providencia de fecha 20/12/2023, una vez transcurrido el plazo pertinente, se prosiguió mediante Resolución N° 00 del 17/01/2024 al cierre del Periodo Probatorio, y se estableció la etapa referida en el Art. 13 de la RG N° 114/2017. Transcurrido el plazo legal y habiendo **NN** presentado sus Alegatos, el **DSR1** llamó Autos para Resolver.

Analizados los antecedentes del caso y los argumentos expuestos en el escrito de descargo, el **DSR1** señaló lo siguiente:

NN manifestó: "...solicito el estudio, análisis y aplicación de los porcentajes de rentabilidad del sector por parte del área técnica de la Gerencia General de Impuestos Internos de la DNIT, o sea el Departamento de Estudios Económicos, y en consecuencia, reducir los porcentajes de rentabilidad establecida por la Dirección General de Fiscalización Tributaria y aplicada por ésta en oportunidad de la fiscalización puntual realizada, a efectos de poder regularizar mi situación impositiva..." (sic).

Así también en otro escrito ha expresado: "...he procedido al retiro en pen drive de las hojas de trabajo efectuada por la auditoría. En cuanto al método que mencionan y que forma parte del expediente remitido por la Dirección de Fiscalización, he analizado el contenido de la misma, así como las hojas de trabajo, encontrando que solamente obran cuadros donde se exponen datos extraídos de las declaraciones juradas el IVA y del HECHAUKA, no así los documentos (facturas de compras) que forman parte del "Cuadro N° 2 del Acta e Informe Final de auditoría", mucho menos obra en el legajo de la fiscalización, un detalle pormenorizado de los mismos, y cuáles fueron las facturas utilizadas en el proceso de fiscalización, las informadas a través del Sistema de Recopilación de Información Hechauka, por lo que resulta falso que la fiscalización haya determinado los costos utilizando las facturas de compra y por tanto, esa determinación realizada por la fiscalización, carece de aplicación de procedimientos básicos de auditoría, es decir, la verificación de las documentaciones que respaldan todas las transacciones de ventas y compras; por lo que la impugnación de nuestro método de costo es incorrecta, y convierte en nula a la fiscalización, pues tiene como consecuencia que se llegue a una conclusión de impugnar documentos que ni siquiera fueron verificados en la fiscalización puntual..." (sic).

Respecto a lo planteado por la sumariada, el **DSR1** destacó, primeramente, que la Ley mediante el Art. 189 le confiere a la Administración Tributaria (**AT**) amplias facultades de administración y control entre ellas "3) *Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones*", es decir, que a modo de comprobar el correcto cumplimiento tributario de los sujetos obligados la **AT** exige a los mismos presentar ciertas documentaciones e informaciones, de cuyo análisis surgen o no algunas inconsistencias, situación que se dio en el presente caso.

En lo referente a la liquidación realizada por los Auditores, el **DSR1** mencionó teniendo en cuenta que la verificación versó sobre los rubros de costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta, que la misma se efectuó sobre la base de los datos extraídos del **SGTM** y de los documentos proveídos por la contribuyente, los cuales se detallan en las hojas de trabajos proporcionados por esta dependencia mediante un pen drive en fecha 07/12/2023 (según como consta en el acuse de recibo obrante en autos).

En la mencionada verificación se demostró la incorrecta declaración del valor del costo de venta y saldos de inventarios, que al no ser obtenido y valuado adecuadamente por **NN** conforme se estipula en el Art. 9º de la Ley N° 6380/2019 concordante con el Art. 17 y 18 del Anexo al Decreto N° 3182/2019 produjo bajos márgenes de rentabilidad contable y fiscal en comparación con los obtenidos por otros contribuyentes del mismo sector, lo que restó fiabilidad a sus Estados Financieros y a las DD.JJ. de la sumariada por proporcionar informaciones inconsistentes.

Se tiene así que la determinación realizada por los auditores es correcta ya que fue sobre base mixta, en la cual "*...se podrá utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito y grado de confianza que ella merezca*", en ese punto, y en razón a las inconsistencias detectadas y en virtud al Art. 103 de la Ley N° 1034/1983 "Ley del Comerciante", los auditores de la **AT** impugnaron los registros contables de **NN** por proveer información inexacta, por lo que en presencia de pruebas contradictorias, en este caso las mencionadas inconsistencias se procedió a determinar el impuesto de esa manera.

El **DSR1** indicó que la determinación del impuesto debe efectuarse sobre la base de lo consignado por el contribuyente en sus DD.JJ., que en todos los casos debe estar debidamente documentado y en todo momento reflejar datos certeros, exactos y concordantes con la realidad de los hechos económicos gravados. No obstante, y ante dudas relativas a la veracidad y exactitud de lo registrado por el contribuyente o cuando mediante una fiscalización surgieran montos a ingresar, la determinación puede realizarse sobre base presunta o mixta, conforme lo establece el mencionado Art. 211 de la Ley.

Siguiendo con la premisa anterior, el **DSR1** señaló que la utilización de índices, promedios y coeficientes generales procede en los casos que el contribuyente no proporcione elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, situación que se dio en el presente caso.

Sobre el punto corresponde hacer hincapié en el hecho de que los auditores contrastaron la información proveída por la contribuyente obrante con los extraídos del **SGTM** consistente en las DD.JJ. determinativas presentadas por **NN** y declaraciones juradas informativas registradas por sus proveedores, así como el comportamiento fiscal del contribuyente, de lo cual surgen las inconsistencias mencionadas.

En lo que atañe a los porcentajes aplicados, el **DSR1** precisó que los mismos corresponden al promedio de rentabilidad neta fiscal de contribuyentes del mismo sector comercial según los datos del **SGTM**, para las cuales, según los auditores de la **GGII** ascienden para el IRACIS

General 2019 a 7,8% y para el IRE General del ejercicio fiscal 2020 a 8,8%, porcentajes que fueron aplicados sobre la renta neta fiscal no declarada por la contribuyente.

Asimismo, el **DSR1** destacó que las actuaciones de los auditores de la **GGII** se llevaron a cabo en el marco del Inc. b) del Art. 31 de la Ley N° 2421/2004 y de los requisitos establecidos en las normas reglamentarias en materia de fiscalización, entiéndase por tales la Resolución General N° 04/2008 modificada por la Resolución General N° 25/2014, es decir, desde el punto de vista estrictamente formal, las tareas de fiscalización han respetado rigurosamente tales parámetros y deben ser consideradas como válidas; igualmente indicó que el Art. 196 de la Ley dispone que las actuaciones de la **AT** (y por ende, de los órganos que la componen), gozan de la presunción de legitimidad, siempre y cuando se enmarquen en los requisitos de legalidad, validez y forma respectivos, los cuales fueron respetados en este caso.

Considerando, las irregularidades detectadas, el **DSR1** recomendó confirmar la liquidación del IRACIS General y del IRE General realizada por los auditores de la **GGII**, a los efectos de determinar la cuantía exacta de la obligación de **NN** con el Fisco durante los ejercicios fiscales 2019 y 2020.

Al respecto, el **DSR1** señaló que teniendo en cuenta que la contribuyente no presentó pruebas que desvirtúen los hechos denunciados en el presente sumario, se confirma que **NN** incumplió con la normativa tributaria, al obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco, al lograr reducir la base imponible para la determinación de la renta neta de las obligaciones controladas, al consignar en sus declaraciones juradas determinativas e informativas costos de venta, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes al lograr reducir la base imponible, lo que conlleva la presentación de declaraciones juradas con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose la presunción establecida en los Nums. 1), 3), 4) y 5) del Art. 173 y el Num. 12) del Art. 174 de la Ley, por lo tanto, se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo con el tipo legal previsto en el Art. 172 de la misma norma legal.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR1** consideró como agravantes las establecidas en los Nums. 1), 5) y 6) del Art. 175 de la Ley, y en ese sentido señaló que la contribuyente cometió infracciones en los ejercicios fiscales de 2019 y 2020, afectando negativamente la determinación de las obligaciones del IRACIS General y del IRE General por valor de G 1.026.738.666 (base imponible), por lo que concluyó que corresponde aplicar la multa por Defraudación del 200% sobre los impuestos a ingresar determinado por los auditores.

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, el **DSR1** recomendó **HACER LUGAR** a la denuncia contenida en el Informe Final de Auditoría N° 00 del 05/10/2023 del Departamento de Registro y Control de Auditorías Externas.

POR TANTO, en uso de sus facultades conferidas por Ley,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1°:Determinar la obligación fiscal del contribuyente **NN** con RUC **00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
511 - AJUSTE IRACIS	2019	44.319.751	88.639.502	132.959.253
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	58.354.116	116.708.232	175.062.348

Totales	102.673.867	205.347.734	308.021.601
---------	-------------	-------------	-------------

** Sobre el tributo deberán adicionarse los intereses y la multa por Mora que serán calculados conforme el Art. 171 de la Ley.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** de conformidad con lo establecido en el Art. 172 de la Ley, y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa de 200% sobre los tributos a ingresar resultante de la reliquidación.

Art. 3°: NOTIFICAR a la contribuyente conforme a la RG N° 114/2017 y la RG N° 52/2020, a fin de que bajo apercibimiento de Ley proceda a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución.

Art. 4°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS